

Blendow Lexnova Expertkommentar - Affärsjuridik, januari 2013

Bokföringsbrott för försenad årsredovisning - åter till läget före 2004 års dom?

I en uppmärksammad dom i Högsta domstolen 2004 ([NJA 2004 s 618](#)) kriminaliserades för sent inlämnad årsredovisning. Domen väckte kritik för att vara för formalistisk och att göra vanliga företagare till kriminella. Efter nära tio år har regeringen återvänt till frågan för att göra livet enklare för enskilda företagare. Men har frågetecknen i lagstiftningen verkligen rätats ut?

I proposition [2012:13/61](#) lägger regeringen fram ett lagförslag om att återställa bokföringsbrottet till läget före 2004 års dom. Förslaget är motiverat av målsättningen att skapa regelförenklingar för företagare, vilket bland annat beskrivits av justitieministern i en debattartikel. Regeringen väljer dock att inte följa förslaget från den utredning som berett frågan (SOU 2009:46), slutbetänkandet från Utredningen om enklare redovisning. Innan förslaget presenteras är det på sin plats att först rekapitulera bokföringsbrottet och problemet med försenad årsredovisning.

Bokföringsbrottet och domen

Bokföringsbrott (BRB 11:5) föreligger om någon uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (BFL) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt om detta innebär att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Ett bokföringsbrott av normalgraden kan leda till två års fängelse.

Bokföringsbrottet lutar sig naturligtvis på bokföringsskyldigheten i BFL. Bokföringsbrottet är ett så kallat blankettbrott, det vill säga att brottet har ingen självständig brottsbeskrivning utan gärningen framgår av annan lagstiftning. Efter den senaste förändringen av BFL (SFS 1999:1078) finns en regel som innebär att bokföringsskyldighet innebär att det utöver löpande bokföring för aktiebolag även ingår att avsluta bokföringen med en årsredovisning samt att offentliggöra den (BFL 4:1 jämte 6:1). Årsredovisningen ska upprättas och offentliggöras i enlighet med årsredovisningslagen (ÅRL). Även om ingen förändring i sak var avsedd innebar inordnandet, med HD:s ord i 2004 års dom, att årsredovisningen är att "betrakta som ett led i bokföringen" i den nya BFL. Årsredovisningen har så att säga smugit in i den straffbelagda sfären bakvägen.

Före diskussionen av detta ska först något av 2004 års dom presenteras. En privatperson var ensam styrelseledamot i Stjärnsmäll AB, ett som det senare skulle visa sig passande namn. Det låg styrelsen att se till att bokföringen kontrollerades på ett betryggande sätt. Rörelsen var av blygsam omfattning och omfattande endast cirka 50 verifikationer. Vid två på varandra följande räkenskapsår lämnades årsredovisningen in alltför sent, tre respektive fyra månader. HD dömde mannen till villkorlig dom och dagsböter för normalgraden av bokföringsbrottet i enlighet med BRB 11:5. En omfattande diskussion både förekom och följde domen.^[1]

Bokföring och redovisning

Även om BFL och ÅRL inte förskriver någon tid för framställande av årsredovisning kan detta

indirekt utläsas av aktiebolagslagens regel om att årsstämman hållande inom sex månader från räkenskapsårets utgång varvid en årsredovisning ska framläggas (ABL 9:10) samt årsredovisningslagens regler om att årsredovisningen dessförinnan ska vara lämnad till revisorerna för granskning (ÅRL 8:2).

En försenad årsredovisning innefattas dock inte uttryckligen i bokföringsbrottets stadgande. De aktiviteter och underlåtenheter som uttryckligen ingår är "underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen" samt "annat sätt om detta innebär att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen". Det är inom det andra ledet, det så kallade huvudsaksrekvisitet, som förseelsen att inte upprätta årsredovisningen i tid kan falla. HD framhåller att det i årsredovisningen ingår en balansräkning och en resultaträkning, vilka har till syfte att visa rörelsens ekonomiska ställning respektive resultat och utgör för detta ändamål nödvändiga delar av bokföringen. Att löpande bokföring i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens resultat och ställning innebär inte att årsredovisningen kan undvaras. I domen ställs således den löpande bokföringen (enligt BFL) och årsredovisningen (enligt ÅRL) mot varandra. Årsredovisningen anses vara instrumental för att bedöma rörelsens ekonomiska ställning och resultat.

En lurig knorr i BRB visavi BFL ger stöd för HD:s tolkning. BFL:s regel om löpande bokföring stadgar att "Affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat." Den löpande bokföringen ska alltså göra det möjligt att överblicka verksamhetens "förlopp, ställning och resultat" medan straffstadgandet reglerar "ekonomiskt" resultat eller ställning. Det finns därmed fog att hävda att lagstiftaren avsett att ha högre krav än vanlig bokföring. Huvudsakskriteriet formulerar ett kvalitetskriterium där avslutandet av bokföringen och framställandet av årsredovisningen inte kan försakas om bokföringsbrott ska undvikas. Bokslutsarbetet innebär en viktig del av samordningen och kontrollen av företagets räkenskaper. I bokslutsarbetet ingår bland annat periodisering, klassificering, värdering och uppställning. I årsredovisningen ingår bland annat förvaltningsberättelse, poster inom linjen och i vissa fall en finansieringsanalys. Det är tydligt att en årsredovisning har betydligt mer omfattande informationsinnehåll än den löpande bokföringen. I förarbetena ges dock inte stöd för denna åtskillnad i formuleringarna i BRB och BFL. Många av debattörerna har hävdat att det visst går att förstå ett företags ekonomiska resultat och ställning på basis av den löpande bokföringen, åtminstone i verksamheter av mindre omfattning.

Avsikten med huvudsakskriteriet torde vara att göra en bredare ändamålsbeskrivning av brottet som kan fånga upp andra förseelser än de tre specificerade. Att kriminalisera mindre omfattande ordningsförseelser har dock inte varit intentionen, bland annat tekniska brister, oordentligheter och mindre ofullkomligheter anses inte kunna medföra straff. Däremot kan en mängd av sådana mindre fel addera till ett bokföringsbrott. Detta signaleras med skrivningen "i huvudsak". I detta ligger dock dessutom att förlopp, ekonomisk ställning och resultat ska kunna bedömas på ett enkelt sätt utan att göra någon ingående finansiell analys av räkenskaperna. En sådan möjlighet till intuitiv och lekmannamässig förståelse av de ekonomiska förhållandena kan enligt mitt förmenande bara erhållas genom en årsredovisning. Inte ens på basis av verifikationslista, grundbok och huvudbok kan en oinitierad bedömare få tillräcklig information rörande förlopp, resultat och ställning. Att bokföringsbrott inkluderar avslutande av bokföringen och upprättande av årsredovisning får därför anses vara passande.

Problemet är istället det formaliserade och rutinartade förfaringsätt som domen ger upphov till.

Ekobrottsmyndigheten (EBM) handlägger numera försenad årsredovisning som ett mångdärende. Följden blir att normala företagare utan kriminella intentioner blir lagförda. Fördelen med kriminaliserandet av försenad årsredovisning är att det är ett brott som är lätt att bevisa och fungerar utan närmare utredning även i de fall en företagare väljer att låta bokföringen försvinna. EBM:s erfarenhet är att de flesta som lagförs för brister vad gäller årsredovisningen inte heller skött den löpande bokföringen, men man har av processekonomiska skäl valt att fokusera undersökningarna till årsredovisningen eftersom påföljderna för det mesta blir desamma som om bristerna i bokföringen ingått i åtalet.

Lagförslaget

Konsensus är dock stor kring att 2004 års dom lett för långt. En sådan form av ordningsförseelse som varit avsikten att bokföringsbrottet inte skulle omfatta har blivit kriminaliserad till nackdel för det stora kollektivet av hederliga, men slarviga, företagare och utan motsvarande förtjänst för samhällets beivrande av uppsåtlig brottslighet. Bokföringsbrottet är ett effektivt vapen i kampen mot organiserad och allvarlig ekonomisk brottslighet. Den utredning som utrett frågan om en förändring av bokföringsbrott för försenad årsredovisning valde att föreslå en förändrad formulering av straffstadgandet. Utredningen ansåg att en harmonisering av formuleringen i BRB och omtalade stadgande i BFL 5:1 i form av uteslutande av ordet "ekonomiska" före resultat eller ställning. Om stadgandena överensstämmer torde det innebära att bedömningen kan göras även utan årsredovisning, varvid underlåtenhet att upprätta årsredovisning inte konstituerar brott.

De rättsvårdande remissinstanserna har dock påpekat att denna lösning dels inte tydligt får den avsedda effekten att avkriminalisera bagatellförseelser rörande årsredovisningen, dels hotar att leda för långt så att återkommande underlåtenhet att upprätta årsredovisning fullständigt avkriminaliseras. Rättsskipningen skulle bli tvungen att bilda ny praxis till följd av den förändrade brottsbeskrivningen. I ett särskilt yttrande till utredningen har vice överåklagare Roland Andersson istället föreslagit en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott. Med 13 § skattebrottslagen som förlaga förslår han således att åtal ska väckas för ringa bokföringsbrott bara om det är påkallat av särskilda skäl. Det skulle då så att säga föreligga en presumtion mot åtal. Motivet till det är att det redan finns flera sanktioner vid försenade årsredovisningar, bland annat Bolagsverkets förseningsavgifter.

Regeringen har valt att följa förslaget i det särskilda yttrandet. Det nya lagförslaget lämnar således BRB 11:5 intakt men infogar ett nytt stycke till BRB 11:8 lydande "Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt." Lagförslaget föreslås träda i kraft 1 juni 2013.

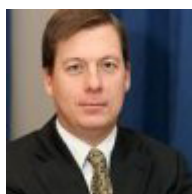
Slutord

Resultatet av regelförenklingen är således att ytterligare en regel tillkommit. Även om förarbetena är tydliga med det rör sig om en tremånadersgräns för försenad årsredovisning och enstaka förseningar har dock inte konsekvenserna av 2004 års dom helt undanröjts. Det föreligger ännu en diskrepans mellan BRB och BFL som HD anser vara avsiktlig och avgörande vid bedömningen av huvudsaklighetsrekvisitet. Enligt debattartiklarna som följde på domen tyder HD:s domskäl på ett perspektivskifte. Ursprungligen uttryckte brottet ett internt perspektiv vid bedömning av förlopp, ekonomiskt resultat och ställning. Det var straffbelagt att inte ha bokföringen i sådan ordning att en bedömare med tillgång till dessa handlingar inte kunde bilda sig en uppfattning om verksamheten. Nu tycks perspektivet förskjutas, vilket även bekräftas i argumentationen i förarbetena, att det istället är en extern betraktares möjlighet att bedöma verksamheten som är i fokus.

Straffbeläggandet av bokföringsbrott är motiverat av att slå vakt om externa intressenters behov av tillförlitlig finansiell information. Det kan dock ifrågasättas om bokföringsbrottet ska motiveras av aktieägares, borgenärers, anställdas, kunders och leverantörers med fleras informationsbehov.

Erfarenheter från andra områden indikerar att det är vanskligt att mjuka upp synen på mängdbrotten eftersom det kan medföra att den grundläggande viljan till att följa övrig lagstiftning på området minskar. Samtidigt kan lagföring av vad allmänheten uppfattar som bagatellbrott få samma effekt. Ekonomisk brottslighet tillsammans med korruption är ett av vår tids största gissel. I den bästa av världar kommer den förslagna lagstiftningen att leda till att enstaka fall av försenad årsredovisning inom tremånadersgränsen endast beivras med förseningsavgifter från Bolagsverket men att övriga bokföringsbrott utreds och lagförs i oförändrad omfattning. I den sämsta av världar kommer den välkomna skärpningen av inlämnandet av årsredovisningar som skett efter 2004 års dom dunsta bort för att ersättas med en slappare syn på det finansiella regelverket. Bokföringsbrottet kommer alltid att vara en samlingspunkt i beivrandet av ekonomisk brottslighet, förändringar sker på egen risk.

[1] Bland andra Diamant, Adam, *Bokföringsbrott vid sent upprättad årsredovisning - särskilt om Högsta domstolens syn på huvudsakskriteriet*, JT 2004/05 och Leffler, Teodor, *Fordras en årsredovisning för att kunna bedöma en rörelses ekonomiska resultat eller ställning?*, JT 2004/05, Engerstedt, Urban, *Kan en försenad årsredovisning vara bokföringsbrott?* Balans 2002. Elofsson, Sigurd, *Debatt: Kan en försenad årsredovisning vara bokföringsbrott?* Balans 2003.



Robert Sevenius

Ekon. lic., jur.kand., verksam som rådgivare och författare inom företagsförvärv och bolagsstyrning samt kursledare vid Stockholms universitet, Företagsekonomiska Institutet, Advokatsamfundet m fl.